



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.905580/2011-28
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.446 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrente REPINHO REFLORESTADORA MADEIRAS E COMPENSADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. NÃO COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Inexistindo divergência jurisprudencial, não é conhecido recurso especial.

Hipótese em que, na decisão recorrida, foi aplicado o conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS, como aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade produtiva desenvolvida pela empresa. No mesmo sentido, a decisão paradigma entendeu que os insumos deveriam estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que não entrem em contato direto com os bens produzidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, e Rodrigo da Costa Possas (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelo sujeito passivo ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do Acórdão nº 3201-005.008, de 26 de fevereiro de 2019, cuja ementa se transcreve a seguir:

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

PROCESSO PRODUTIVO. FABRICAÇÃO DE DERIVADOS DE MADEIRA. CUSTOS. CRÉDITO

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no plantio, reflorestamento e corte de madeira guardam estreita relação de relevância e essencialidade com o processo produtivo dos derivados de madeira e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO E DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação a veículos, máquinas e equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à produção e à fabricação de produtos destinados à venda, conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal em sua legislação (IN SRF nº 457/2004).

Mantêm-se os créditos com encargos de depreciação dos bens imobilizados utilizados em atividades de plantio, reflorestamento, corte e industrialização de produtos derivados de madeira.

SERVIÇOS NÃO ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Serviços não essenciais ou não aplicados em etapa do processo produtivo e aqueles desprovidos de autorização legal de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833/03 não geram direito ao crédito da Cofins não-cumulativa.

SERVIÇOS RELACIONADOS À CONSTRUÇÃO CIVIL E SUA MANUTENÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços empregados na construção civil e sua manutenção, mas apenas os encargos de depreciação dos imóveis em que foram empregados, devendo ser comprovada cada parcela deduzida.

PEDÁGIO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com o pagamento de pedágios não ensejam o creditamento da Cofins no regime não cumulativo.

O presente processo trata de Despacho Decisório que homologou parcialmente a DCOMP apresentada pelo contribuinte, a partir de créditos oriundos de PIS/COFINS não cumulativos reconhecidos parcialmente.

O colegiado *a quo* deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, para conceder o crédito das contribuições para o PIS/Cofins, revertendo as glosas efetuadas relativas aos seguintes itens:

1. Bens e serviços utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos aplicados nas etapas de produção agrícola e de fabricação de derivados de madeira, quando não inseridos no valor contábil do ativo imobilizado;
 - a. Materiais de manutenção de veículos, empregados nas atividades de produção e industrialização;
 - b. Material utilizado em manutenção de maquinário da produção e fabricação; c. Material elétrico utilizado em manutenção de maquinário da produção e fabricação; d. Serviços de manutenção de veículo e maquinário da produção e fabricação (despesas com corte de madeira).
2. Combustíveis e lubrificantes, utilizados em máquinas, veículos e equipamentos da produção e industrialização;
3. Material de consumo do processo produtivo ou industrial (resina, farinha de trigo industrial, farinha de côco, massa matex acrílica, lixa, tinta);
4. Material de embalagem utilizado para armazenagem ou transporte do produto acabado (embalagens plásticas, fitas de aço, cantoneiras plásticas);
5. Encargos de depreciação de veículos, máquinas e equipamentos utilizados nas etapas de produção agrícola e de fabricação de derivados de madeira, conforme regras de contabilização.

O contribuinte alega divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias: (1) **conceito de insumo**; (2) **precedência das regras de depreciação em relação ao direito de crédito de PIS/COFINS sobre dispêndios classificados como insumos**; e (3) **gastos com pedágios**. Para comprovar a divergência indica como paradigmas os acórdãos 9303-007.512 (divergência 1), 3302-003.151 (divergência 2) e 3403-002.959 (divergência 3).

O Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao recurso especial, **apenas em relação à matéria “conceito de insumo”**, conforme despacho de admissibilidade.

O contribuinte interpôs Agravo contra despacho proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, quanto às matérias não admitidas. A Presidente da CSRF rejeitou o agravo, confirmando o seguimento parcial do recurso especial.

A PGFN apresentou suas contrarrazões, alegando a inexistência de dissídio jurisprudencial, requerendo o não conhecimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte e, caso conhecido, a negativa de provimento.

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e, após sorteio, posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

O recurso especial interposto pelo contribuinte é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Conforme relatado, o recurso especial foi dado seguimento em relação à seguinte matéria: **conceito de insumo (para fins de reconhecimento de créditos de PIS e COFINS)**. A fim de comprovar a divergência, o sujeito passivo apresentou como paradigma o Acórdão nº 9303-007.512, cuja ementa e excerto do voto condutor transcrevo a seguir, na parte de interesse à admissibilidade:

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. HIPOCLORITO DE SÓDIO. POSSIBILIDADE

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS referente ao insumo hipoclorito de sódio.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº **1.221.170 PR (2010/02091150)**, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

O então Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, ao apreciar a admissibilidade do recurso, entendeu pela existência da divergência jurisprudencial, visto que

ambas as decisões teriam fundamentos quanto ao conceito de insumo no âmbito da sistemática da não-cumulatividade do PIS/COFINS, porém com entendimentos divergentes quanto à aplicação dos critérios adotados no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Enquanto a decisão recorrida teria entendido que somente os bens e serviços comprovadamente utilizados no processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, dariam direito ao crédito das contribuições, o Acórdão 9303-007.512 externou entendimento mais amplo, considerando como insumos aqueles bens ou serviços essenciais à atividade empresária.

Entretanto, entendo que este não seria a melhor interpretação das decisões.

Conforme destacado nas contrarrazões, a análise do Acórdão 9303-007.512 indica que ele **converge** com o acórdão recorrido, pois os dois examinaram o REsp 1.221.170/PR e concluíram que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância para o processo produtivo ou para desenvolvimento da atividade econômica da empresa. O acórdão indicado como paradigma confirmou a decisão da câmara baixa (Acórdão 3201-00.824), que havia admitido o item (hipoclorito de sódio) como insumo, em virtude de sua relevância no processo produtivo. Transcrevo excertos do Acórdão 9303-007.512:

Por sua vez, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, no julgamento do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, deu provimento parcial ao recurso, para admitir ser considerado como insumo o hipoclorito de sódio (“cloro”). Isto porque o referido produto seria de extrema **relevância e pertinência para o processo produtivo na indústria química**, pois serviria para “purificar a água”, na fabricação dos produtos finais das diferentes substâncias químicas produzidas pela empresa, bem como a “lavagem do reator” e até misturada às matérias primas dentro dos reatores. Nesse sentido, considerou o hipoclorito de sódio como insumo consumido que, vinculado aos elementos produtivos, poderia proporcionar a existência do produto ou serviço, o funcionamento, manutenção ou aprimoramento com fins de funcionamento do fator de produção.

[...]

Centrando-se a divergência dos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social, a industrialização de produtos "*Farmacêuticos*", em especial a fabricação do medicamento "*azitromicina*".

Analizando a *quaestio*, como dito em linhas acima, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração NãoCumulativo das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele frequentemente defendido pelos Contribuintes.

Quanto ao direito de crédito de COFINS, referente ao insumo hipoclorito de sódio, entendo essencial a atividade empresária desenvolvida pela Contribuinte, sem o referido insumo não seria possível atingir a qualidade e pureza na fabricação dos medicamentos.

Com se vê, o hipoclorito de sódio é adquirido, consumido, desgastado, alterando-se sua composição quando utilizado na purificação da água para fabricação final de medicamentos, sem o referido insumo, torna-se inviável a produção dos produtos fabricados pela Contribuinte.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça STJ, no julgamento do REsp nº **1.221.170 PR (2010/02091150)**, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou

serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

[...]

Deste modo, o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do Pis e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. **Por outro lado, para que se mantenha o equilíbrio impositivo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.**

Ainda que na ementa e em trechos do voto o relator tenha se referido à essencialidade ou relevância do bem ou serviço à atividade empresarial, o excerto acima reproduzido deixa claro que **os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.**

Tal entendimento é coincidente com aquele assentado na decisão recorrida. Transcrevo excerto do Acórdão recorrido que demonstram o entendimento convergente:

Conceito de insumos para créditos de PIS e Cofins

Este Conselho, incluindo esta Turma, entende que o conceito de insumo é mais elástico que o adotado pela fiscalização e julgadores da DRJ nas suas Instruções Normativas n.ºs. 247/2002 e 404/2004, mas não alcança a amplitude de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda, como requer a recorrente.

Isto posto, há de se fixar os contornos jurídicos para delimitar os dispêndios (gastos) que são considerados insumos com direito ao crédito das contribuições sociais, quer no processo produtivo ou na prestação de serviço.

Ressalto que este Relator vinha acolhendo e adotando o conceito estabelecido pelo Ministro do STJ Mauro Campbell Marques no voto condutor do REsp nº 1.246.317MG, no qual se firmara o entendimento no tripé de que (i) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los em síntese, tenha **pertinência ao processo produtivo**; (ii) a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição a **essencialidade ao processo produtivo**; e (iii) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto que exprime a **possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**.

Recentemente os Ministros do STJ reviram seu posicionamento mantendo-se a decisão intermediária para concessão do crédito considerando-se a essencialidade ou relevância do bem ou serviço no processo produtivo, conforme o REsp nº 1.221.170/PR, julgamento de 22/02/2018, Relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, com a ementa:

[...]

Este novo entendimento, que na verdade não conduz à divergência em relação à decisão no REsp indigitado, insere outros fundamentos para a delimitação dos elementos que geram crédito assentado na essencialidade ou relevância a ser aferida no cotejo (desses elementos) com o processo produtivo ou a atividade desenvolvida pela empresa.

A seguir os excertos do voto vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa que acabou por pautar o entendimento exarado no voto condutor do Ministro Relator que considero relevantes para demonstrar o entendimento daquele Tribunal e adotá-los neste voto:

[...]

Firmado nos fundamentos assentados, quanto ao alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS, entendo que a acepção correta é aquela em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de:

1. **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

2. **aferição casuística da essencialidade ou relevância**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e o processo produtivo ou a atividade desenvolvida pela empresa;

Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade fabricação, produção ou prestação de serviço de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Também, na decisão recorrida, o conceito de insumo aplicado refere-se à essencialidade ou relevância do bem ou serviço à atividade econômica (similar ao conceito de atividade empresária referida no acórdão paradigma), e aferido considerando o processo produtivo ou a atividade desenvolvida pela empresa.

Conclui-se que o Acórdão 9303-007.512 não trouxe uma interpretação mais ampla do conceito de insumo do que aquela trazida pela decisão recorrida. **As decisões, portanto, não são divergentes.**

Em face das razões e fundamentos acima expostos, voto por não conhecer do Recurso Especial de divergência do contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes